

DICTAMEN D.A.T. 17/17
Buenos Aires, 17 de mayo de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Alícuotas. Diarios, revistas y publicaciones periódicas. Elaboración por encargo. Tratamiento tributario.

Sumario:

I. La alícuota reducida no resulta de aplicación para aquellos sujetos que provean el papel necesario para la impresión, así como tampoco para los periodistas y fotógrafos, por cuanto no encuadran dentro del concepto “elaboradores por encargo” de la publicación.

II. Quienes realizan el transporte de las publicaciones se encuentran alcanzados por la alícuota reducida dispuesta por el artículo agregado a continuación del art. 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por encuadrar dentro de los “sucesivos sujetos de la cadena de comercialización”, de conformidad con el Dto. 1.128/15.

III. En cuanto a las compras de bolsas para empaque, este servicio asesor interpreta que con idéntico fundamento utilizado respecto del papel para impresión, no les resulta de aplicación la alícuota reducida establecida por el citado artículo.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones del Departamento ... a los efectos de que este servicio asesor dilucide si, a partir de la modificación introducida por la Ley 26.982 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la alícuota reducida que le corresponde a una editorial de diarios y revistas en función de sus ingresos cuatrimestrales, debe ser aplicada también por quienes resultan ser periodistas, fotógrafos, empresas que venden bolsas para su embalaje o papel para la impresión de dichos bienes y por quienes realizan el transporte de los mismos –fletes–.

Al respecto, el Departamento remitente informa que la duda que los consultantes manifiestan surge como consecuencia del párrafo de la norma que dispone que la alícuota que resulte de aplicación a las editoriales alcanza asimismo “... a los montos facturados por los elaboradores por encargo a los sujetos cuya actividad sea la producción editorial y a los demás montos facturados por los sucesivos sujetos de la cadena de comercialización, independientemente de su nivel de facturación, sólo por dichos conceptos y en tanto provengan de la misma ...”.

Sobre el particular aclara que los contribuyentes entienden que entre los “elaboradores por encargo” que facturen a la editorial se encontrarían la imprenta, los fotógrafos y periodistas, así como también incluyen dentro del concepto “demás montos” a la compra de las bolsas de empaque referidas y el transporte de dichas revistas.

En tal contexto el área preopinante interpreta que “... la expresión ‘elaboradores por encargo’ contenida en el artículo agregado a continuación del 28 apunta a aquellos trabajos realizados que tienen por objeto la obtención del bien, no a otras locaciones, como podría ser el trabajo realizado por un fotógrafo o periodista, los cuales, si bien hacen al contenido de la publicación, los mismos no tuvieron por objeto la elaboración del bien en sí”.

Agrega al respecto que “Tampoco correspondería incluir en dicha expresión a operaciones consistentes en la venta de bolsas para el empaque de dichas publicaciones o de papel necesario para su impresión, ello atento a que la misma se trata de una venta de cosa mueble –inc. a) del art. 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado–”.

Por último, en cuanto al flete, el criterio del área remitente consiste en que “... el mismo no conformaría lo que la ley describe como ‘los demás montos facturados por los sucesivos sujetos de la cadena de comercialización, independientemente de su nivel de facturación, ...’ ya que la exención apuntaría a quienes revendan los mismos bienes alcanzados a la alícuota diferencial”.

Entrando al análisis de la cuestión planteada cabe en primer término expresar que la modificación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado introducida por la Ley 26.982 dispuso la incorporación de un artículo a continuación del art. 28 de la ley del gravamen, el cual prevé la aplicación de alícuotas reducidas en función de los montos de facturación para las producciones editoriales.

Posteriormente la Ley 27.273 modifica al referido artículo incorporando a las suscripciones periodísticas digitales de información en línea, quedando consecuentemente redactado del siguiente modo: “Las ventas –excluidas las comprendidas en el inc. a) del primer párrafo del art. 7–, las locaciones del inc. c) del art. 3 y las importaciones definitivas de diarios, revistas y publicaciones periódicas, así como las suscripciones de ediciones periodísticas digitales de información en línea, estarán alcanzadas por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo del art. 28”.

En tanto, su segundo párrafo dispone que “Tratándose de sujetos cuya actividad sea la producción editorial, las ventas –excluidas las comprendidas en el inc. a) del primer párrafo del art. 7–, las locaciones del inc. c) del art. 3 y las suscripciones mencionadas en el párrafo anterior, estarán alcanzadas por la alícuota que, para cada caso se indica a continuación:

Importe de facturación de los doce meses calendario, sin incluir el impuesto al valor agregado	Alícuota
Igual o inferior a \$ 63.000.000	2,5%
Superior a \$ 63.000.000 e igual o inferior a \$ 126.000.000	5%

Superior a \$ 126.000.000	10,5%".
---------------------------	---------

Luego, el quinto párrafo establece que “La alícuota que resulte de aplicación a los sujetos indicados en el segundo párrafo, para las operaciones de que se trata, determinada conforme a lo allí previsto, alcanza, asimismo, a los montos facturados por los elaboradores por encargo a los sujetos cuya actividad sea la producción editorial y a los demás montos facturados por los sucesivos sujetos de la cadena de comercialización, independientemente de su nivel de facturación, sólo por dichos conceptos y en tanto provengan de la misma, a menos que proceda lo dispuesto en el inc. a) del primer párrafo del art. 7”.

Cabe recordar que el mencionado inciso establece en su primer párrafo que estarán exentos los “Libros, folletos e impresos similares, incluso en fascículos u hojas sueltas, que constituyan una obra completa o parte de una obra, y la venta al público de diarios, revistas y publicaciones periódicas, excepto que sea efectuada por sujetos cuya actividad sea la producción editorial, en todos los casos, cualquiera sea su soporte o el medio utilizado para su difusión”.

Ahora bien, siguiendo los lineamientos efectuados por los consultantes cabe en primer término referirse al planteo relativo a considerar como “elaboradores por encargo” a la imprenta, los fotógrafos y periodistas.

Respecto al término “elaboradores por cuenta de terceros” destacada doctrina ha definido al mismo como “... aquellos contribuyentes que aportando o no materias primas, intervienen en la elaboración por encargo de otro sujeto de un producto gravado con cierta independencia y autonomía funcional en su actividad específica, constituyendo una etapa autónoma en el proceso de circulación del producto. Al respecto, debe existir un contrato de locación de obra aunque no haya sido instrumentado como tal ... ” –Dr. Ernesto Celdeiro, “Impuestos Internos”, Ed. Errepar, 2000, pág. 49–.

Sobre el particular resulta ilustrativo el análisis efectuado en el Dict. D.A.T. 1/00 referido a una consulta sobre la gravabilidad en el I.V.A. del “servicio de replicación” de discos compactos – soportes de información digital–. Allí, se aclaró que la exención alcanza expresamente a los bienes que enuncia la ley en el inc. a) de su art. 7 como productos finales, destacándose que para que proceda la franquicia en el caso de las locaciones del inc. c) del art. 3 de la ley, dichas locaciones deben tener por objeto la elaboración de los bienes mencionados.

En función de lo indicado, continúa el dictamen, en tanto la prestación –servicio de replicación– tenga por objeto la obtención final de un disco que exclusivamente sirva de sustento, v.g. a un libro, se hallaría incluida en la exención prevista en el inc. a) del art. 7 de la ley.

Conforme a ello, se concluyó que procede la exención del inc. a) del art. 7 en tanto las locaciones del inc. c) del art. 3 de la ley estén destinadas a la obtención final del bien exento.

Aplicando dicho criterio a la consulta planteada, y teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo incorporado a continuación del art. 28 de la ley, surge que, si bien las editoriales son las que gozan de la alícuota reducida en función del nivel de ingresos, quienes resulten “elaboradores por encargo” contratados por dichas editoriales se benefician con la misma alícuota diferencial

respecto de las operaciones que éstos realicen que tengan por objeto los bienes a que se refiere la ley –diarios, revistas, publicaciones periódicas y suscripciones periodísticas digitales–.

En virtud de lo expresado, la alícuota reducida no resulta de aplicación para aquellos sujetos que provean el papel necesario para la impresión, así como tampoco para los periodistas y fotógrafos, por cuanto no encuadran dentro del concepto “elaboradores por encargo” de la publicación.

En lo que respecta al alcance de la expresión “... y a los demás montos facturados por los sucesivos sujetos de la cadena de comercialización” en la cual los consultantes entienden que se encuentran comprendidas las compras de las bolsas para empaque y el transporte de las publicaciones, cabe advertir que el Dto. 1.128/15 incorporó un artículo a continuación del segundo artículo agregado al art. 66 de la reglamentación de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones, que trajo claridad respecto al último de los conceptos.

Así en la mencionada incorporación se definió que “Los actores involucrados en las operaciones de distribución de diarios, revistas y publicaciones periódicas, como así también en las de clasificación, reparto y/o devolución de dichos bienes, se encuentran comprendidos dentro de los sucesivos sujetos de la cadena de comercialización a los que hace referencia el quinto párrafo, del artículo incorporado a continuación del art. 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones, y sólo por los montos facturados por tales operaciones”.

Por lo expuesto cabe interpretar, en concordancia con el criterio de los consultantes, que quienes realizan el transporte de las publicaciones se encuentran alcanzados por la alícuota reducida dispuesta por el artículo agregado a continuación del art. 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por encuadrar dentro de los “sucesivos sujetos de la cadena de comercialización”, de conformidad con el Dto. 1.128/15.

Por último y en cuanto a las compras de bolsas para empaque, este servicio asesor interpreta que con idéntico fundamento utilizado respecto del papel para impresión, no les resulta de aplicación la alícuota reducida establecida por el citado artículo.

Referencias normativas:

– [Ley 23.349](#).